

Audience publique du 4 septembre 2008

=====

Requête en sursis à exécution introduite par
Madame ..., veuve ..., ...
en matière d'impôt sur le revenu et de bulletin d'établissement des revenus d'entreprises
collectives et de copropriétés

ORDONNANCE

Vu la requête inscrite sous le numéro 24786 du rôle et déposée le 29 août 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Michel Karp, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Madame ..., veuve ..., demeurant à ..., tendant à conférer un effet suspensif au recours au fond introduit le 19 août 2008, portant le numéro 24755 du rôle, dirigé contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1996 émis le 22 février 2001 par le bureau d'imposition Sociétés 3 et contre un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 émis le 26 avril 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg 9 ;

Vu l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives;

Vu les pièces versées et notamment les bulletins critiqués;

Maître Bénédicte Daoût-Feuerbach, en remplacement de Maître Karp, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams entendus en leurs plaidoiries respectives, à l'audience publique du 3 septembre 2008.

Le 22 février 2001, le bureau d'imposition Sociétés 3 émit à charge de la société ..., dans laquelle Monsieur ... détenait une participation de 25%, un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1996. Le 26 avril 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 9 émit à charge de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996.

Par courrier du 18 mai 2001 l'expert-comptable de Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions Directes, désigné

ci-après par « le directeur », contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1996 du 22 février 2001. L'expert-comptable de Monsieur ... compléta ladite réclamation par deux courriers ultérieurs des 19 juin 2001 respectivement 6 août 2001.

En date du 23 janvier 2005, Monsieur ... décéda. Suivant acte notarié du 22 mars 2005, la totalité de la communauté universelle de ses biens échoua à son épouse Madame

La réclamation contre le bulletin d'établissement du bénéfice en commun pour l'année 1996 du 22 février 2001 étant restée sans réponse, Madame ... a introduit en date du 19 août 2008 un recours inscrit sous le numéro 24755 du rôle, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement du bénéfice en commun pour l'année 1996 du 22 février 2001 et du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 du 26 avril 2001. Par requête du 29 août 2008, inscrite sous le numéro 24786 du rôle, Madame ... a introduit une demande tendant à ordonner le sursis à exécution desdits bulletins.

Elle estime que l'exécution des bulletins litigieux lui causerait un préjudice grave et définitif dans la mesure où les sommes qu'elle devrait régler au bureau d'imposition lui seraient remboursées sans intérêts, si elle obtenait gain de cause devant le juge du fond. De plus, afin de pouvoir régler provisoirement les montants réclamés par le bureau d'imposition, elle serait obligée de procéder à la vente de certains biens, étant donné que ses fonds disponibles ne seraient pas suffisants. La demanderesse fait encore valoir que l'administration des Contributions Directes aurait d'ores et déjà commencé l'exécution des bulletins d'impôt déferés. Elle verse à l'appui de ses explications un procès-verbal de saisie-exécution du 12 juin 2008, l'annonce de la vente forcée des objets saisis fixée au 3 juillet 2008, ainsi que la copie du virement d'un acompte sur contrainte de 325.000 € à l'huissier de justice, effectué en date du 12 juin 2008.

Elle soutient par ailleurs tout en renvoyant aux explications développées dans les réclamations introduites auprès du directeur en 2001, que les moyens invoqués à l'appui de son recours au fond seraient sérieux.

En premier lieu, elle estime que le bureau d'imposition aurait procédé à l'imposition des sociétés ... et selon le système de la scission d'entreprise (« *Betriebsaufspaltung* »). Ce système serait une création purement prétorienne reprise par les juridictions luxembourgeoises d'une jurisprudence allemande établie en premier lieu par la Cour Impériale des Finances allemande (« *Reichsfinanzhof* ») et continuée par la suite par la Cour Fédérale des Finances allemande (« *Bundesfinanzhof* »). Ledit système d'imposition violerait par conséquent le principe fondamental que l'impôt ne peut être perçu que sur base d'une loi.

En second lieu, la demanderesse estime que les moyens présentés à la base de sa demande seraient sérieux puisque la scission d'entreprise entre les sociétés et ... aurait pris fin en 1988 par la cession de l'élément essentiel de l'exploitation, à savoir les ..., par

la société ... à la société ... Il en résulterait qu'à partir de l'année d'imposition 1989, les parts sociales de la société feraient partie du patrimoine privé des associés et ne seraient fiscalement plus à considérer comme faisant partie de l'actif net investi de la société ... La cession par Monsieur ... des parts sociales qu'il détenait dans la société constituerait donc une cession d'un bien faisant partie de son patrimoine privé et ne serait par conséquent pas imposable, en vertu de l'article 100 alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR ». La découverte de plus-values latentes aurait par ailleurs dû se faire en 1988 et les plus values imposées devraient simplement être annulées.

Le délégué du gouvernement demande en premier lieu le rejet de la demande en sursis à exécution pour défaut de motivation, alors que la requête introductive se bornerait à renvoyer à la requête tendant à la réformation, sinon à l'annulation au fond, inscrite sous le numéro 24755 du rôle. Il estime ensuite que la requête introductive d'instance ne serait pas rédigée de manière précise et ne permettrait pas d'identifier clairement la décision attaquée.

En second lieu, le représentant étatique demande le rejet de la demande au motif que les conditions légales pour l'obtention d'un sursis à exécution ne seraient pas remplies en l'espèce. D'une part, les moyens avancés par la société demanderesse en l'espèce ne seraient pas sérieux. Il estime que la complexité de l'affaire au fond ne permettrait pas d'oublier qu'en 2001, la fiduciaire de la société ... aurait adressé un courrier à l'administration des Contributions Directes, expliquant qu'au cours de l'année 1996, la société ... aurait vendu des éléments d'exploitation essentiels à la société ... et qu'ainsi la scission d'entreprise entre ces deux sociétés aurait pris fin en 1996. Le délégué du gouvernement estime que la demanderesse ne pourrait pas prétendre aujourd'hui que la scission d'entreprise aurait pris fin en 1988 et contredire ainsi les explications de la fiduciaire mandatée par elle. Le représentant étatique exclut que la demanderesse n'aurait pas eu connaissance du courrier de sa fiduciaire de 2001, étant donné que la fiduciaire ne se serait pas chargée elle-même de le rédiger.

Le délégué du gouvernement estime encore que l'imposition serait en l'espèce effectuée selon la même méthode depuis 1988 et que les principes fixés en 1988 ne pourraient pas être remis en cause à l'heure actuelle.

En dernier lieu, le délégué du gouvernement soutient que les bulletins d'impôt contestés en l'espèce ne causeraient aucun préjudice grave et définitif à la demanderesse. Il estime que le fait que des sommes avancées indûment à l'administration des Contributions Directes, seraient remboursées ultérieurement sans intérêts, constituerait un principe général, identique pour tout contribuable, qui ne saurait être considéré comme causant un préjudice grave et définitif. Il fait encore valoir que la demanderesse ne serait pas un contribuable ordinaire mais appartiendrait au « *groupe ...* » constituant une famille bien connue et aisée au Luxembourg. Il ajoute que les bulletins d'impôt contestés en l'espèce remonteraient à l'année 2001 et qu'en conséquence, la demanderesse aurait disposé d'assez de temps pour organiser les liquidités nécessaires au règlement de sa dette fiscale.

Enfin, le délégué du gouvernement ajoute que vu les délais raisonnables du tribunal administratif, le fond de la présente affaire pourrait être plaidé et décidé à brève échéance et qu'ainsi, la demande en sursis à exécution serait à rejeter.

Quant au moyen d'irrecevabilité de la présente demande en sursis à exécution, tiré du fait que la décision attaquée ne serait pas déterminable, il y a lieu de constater que l'objet de la demande est appelé à se dégager du dispositif de la requête, ensemble les motifs qui le soutiennent. S'il est vrai qu'en principe, en vue de cerner utilement l'objet de la demande, la forme du recours et l'acte administratif qu'il vise sont à indiquer au dispositif de la requête introductive d'instance, il n'en reste pas moins que dans l'hypothèse où ces éléments précis se dégagent sans méprise possible du corps de la requête sous-tendant directement le dispositif, pareille façon de procéder n'engendre point l'irrecevabilité de la demande à condition qu'elle n'ait pas eu pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense¹. Au vu de cette jurisprudence, le moyen d'irrecevabilité de la présente requête, tiré du fait que la décision attaquée ne serait pas déterminable, ne présente pas le caractère de sérieux nécessaire pour s'opposer à la recevabilité de la requête en sursis à exécution sous analyse, étant donné qu'il ressort clairement du corps de la requête introductive et plus particulièrement de la première page de cette dernière, qu'elle est dirigée contre deux bulletins déterminés émis par le bureau d'imposition. Ce moyen est partant à rejeter.

En second lieu, quant au moyen d'irrecevabilité tiré du libellé obscur, en raison d'un défaut de motivation, il y a lieu de constater que la requête en effet suspensif, en ce qu'elle sollicite le sursis à exécution de la décision déferée au fond s'appuie directement sur les moyens invoqués au fond, sans que ceux-ci ne doivent être repris dans la requête au provisoire². En l'espèce, la requête en effet suspensif renvoie pour l'essentiel de sa motivation à la requête quant au fond, versée au dossier, de sorte qu'elle est suffisamment motivée. Le moyen d'irrecevabilité est partant à rejeter.

En troisième lieu, il y a lieu de constater qu'eu égard au fait que la requête en sursis à exécution n'a été introduite qu'une dizaine de jours après la requête au fond et qu'eu égard aux délais d'instruction, d'un recours au fond, prévus par l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, l'affaire au fond n'est pas susceptible d'être plaidée et décidée à brève échéance. Le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement tiré du fait que l'affaire serait en état d'être plaidée à brève échéance est partant à rejeter.

En vertu de l'article 11 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le sursis à exécution ne peut être décrété qu'à la double condition que, d'une part, l'exécution de la décision attaquée risque de causer au requérant un préjudice grave et définitif et que, d'autre part, les moyens invoqués à l'appui du recours dirigé contre la décision apparaissent comme sérieux.

¹ cf. Cour. adm. 16 mars 2006, no 20688C du rôle, Pas adm, 2006, V^o Procédure contentieuse, no 200

² Cf. trib.adm. prés. 11 juin 2004, no 18140 du rôle, Pas. adm. 2006, V^o Procédure contentieuse, no 323

Quant à la condition du préjudice grave et définitif prévu par l'article 11 de la loi précitée du 21 juin 1999, il y a lieu de relever que tout paiement d'impôts cause au contribuable un préjudice en ce qu'il amoindrit son patrimoine, sans pour autant constituer nécessairement un préjudice au sens de l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999, précitée. S'il est encore vrai qu'un tel paiement de sommes qui se révéleront ultérieurement non dues risque de causer au contribuable un préjudice définitif en ce que les sommes que l'administration des Contributions sera amenée à rembourser ne porteront pas intérêts, le caractère grave d'un tel préjudice n'est pas automatiquement donné. Un tel caractère grave n'est donné que pour autant que le paiement de la somme due ou réclamée risque de perturber sinon de manière irrémédiable, du moins profondément la situation financière du contribuable de telle sorte que, même en cas de gain de cause devant le juge du fond et de restitution des sommes payées indûment, cette situation ne peut être rétablie que difficilement.

En l'espèce, Madame ... a expliqué que pour payer les sommes actuellement réclamées, les montants disponibles ne seraient pas suffisants et il lui faudrait réaliser un ou plusieurs de ses immeubles. Etant donné que les sommes réclamées s'élèvent à un montant très élevé, à savoir plus d'un million d'euros, il paraît fort probable que la demanderesse ne dispose pas de ladite somme en liquide et soit obligée d'aliéner un bien avant de pouvoir s'acquitter du montant réclamé. Par ailleurs, il ressort des pièces versées au dossier qu'il a d'ores et déjà été procédé à la vente forcée de certains objets mobiliers appartenant à la demanderesse en exécution des bulletins d'impôt déferés.

Or, en cas de gain de cause au fond, le préjudice éventuellement subi, du fait qu'elle aurait dû aliéner un immeuble et que d'autres objets auraient été vendus de force, alors que, dans une telle hypothèse, ces opérations se seraient révélées avoir été non nécessaires, peut être considéré comme grave au sens de l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999, précitée.

Dans le même contexte, le fait soulevé par le délégué du gouvernement, que les bulletins attaqués datent de l'année 2001 et que la demanderesse aurait disposé du temps nécessaire pour se procurer les liquidités pour régler sa dette fiscale, ne porte pas à conséquence, étant donné que la demanderesse avait ensemble avec son mari introduit une réclamation contre les bulletins d'impôt déferés, suivie de deux lettres complémentaires en 2001 auprès du directeur. Elle pouvait donc raisonnablement s'attendre à une décision de la part du directeur, avant d'engager des procédures destinées à se procurer des liquidités pour payer ses impôts.

Quant à la condition exigeant des moyens apparaissant comme sérieux à l'appui du recours, il y a lieu de constater en premier lieu que la compétence du président du tribunal administratif ou du juge qui le remplace est restreinte à des mesures essentiellement provisoires et ne saurait en aucun cas porter préjudice au principal. Il doit s'abstenir de préjuger les éléments soumis à l'appréciation ultérieure du tribunal statuant au fond, ce qui implique qu'il doit s'abstenir de prendre position de manière péremptoire, non seulement par rapport aux moyens invoqués au fond, mais même concernant les questions de compétence et de recevabilité du recours, qui pourraient être appréciées

différemment par le tribunal statuant au fond. Il doit donc se borner à apprécier – après avoir évacué des moyens mettant éventuellement en doute la régularité de sa propre saisine sans avoir une quelconque répercussion sur la régularité de la procédure au fond – les moyens tirés de l'incompétence et de l'irrégularité de la saisine du juge du fond y répondant non pas de manière péremptoire et affirmative, mais en appréciant le sérieux dans ce sens que si ces moyens paraissent sérieusement mettre en doute la compétence du juge du fond ou la recevabilité de la demande au fond, ce doute se répercutera sur le sérieux des moyens invoqués à l'appui du recours au fond et entraînera le rejet de la demande de sursis à exécution³.

Quant au volet du recours tendant à voir prononcer un sursis à exécution du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété, il paraît ressortir des pièces versées au dossier et il n'a pas été contesté par le délégué du gouvernement lors de l'audience des plaidoiries, que le bureau d'imposition a procédé à la fixation de l'assiette imposable et à l'imposition des sociétés et ... selon le système de la scission d'entreprise (« *Betriebsaufspaltung* »). La demanderesse estime que ledit système est une création essentiellement prétorienne allemande, reprise par la jurisprudence et la pratique luxembourgeoise. Ce système violerait ainsi le principe fondamental de la légalité de l'impôt. Il y a lieu de constater, d'une part, que des pièces versées au dossier, il ne se dégage aucune disposition légale sur laquelle serait basée la méthode d'imposition de la scission d'entreprise et, d'autre part, que le délégué du gouvernement n'a indiqué aucune base légale sous-tendant ladite méthode. Ce moyen invoqué par la demanderesse paraît donc à première vue sérieux.

Par ailleurs, il semble ressortir des pièces versées au dossier que le système d'imposition de la scission d'entreprise présuppose deux conditions à savoir une liaison personnelle entre les deux sociétés concernées ainsi qu'une liaison matérielle, caractérisée par le fait qu'une des sociétés met à disposition de l'autre société les éléments essentiels à l'exploitation de celle-ci. Ainsi, par exemple, l'une des sociétés peut être essentiellement propriétaire d'immeubles, tandis que l'autre société mène l'exploitation. Les conséquences fiscales de la scission d'entreprises paraissent consister principalement dans le fait que les participations dans la société d'exploitation appartenant juridiquement aux associés de celle-ci font néanmoins partie de l'actif net investi de la société immobilière.

En l'espèce, il ressort des pièces versées au dossier qu'en date du 21 octobre 1988 la société ... ait vendu un grand nombre de terrains à la société Dans ce contexte, il convient de rappeler qu'il n'appartient pas au juge du provisoire de préjuger des éléments soumis ultérieurement à l'appréciation du tribunal statuant quant au fond. Dès lors, il n'appartient pas au juge du provisoire d'apprécier si les immeubles vendus par la société ... à la société constituent l'élément essentiel de l'exploitation de cette dernière. Toutefois eu égard aux pièces versées au dossier et notamment à l'acte de vente notarié du 21 octobre 1988, il se peut que les juges du fond considèrent que par cette transaction l'élément essentiel servant à l'exploitation de la société ait été cédé, mettant ainsi un terme à la scission d'entreprise existant entre les deux sociétés, étant donné qu'une des

³ cf. trib. adm. prés. 19 janvier 2005, no 18974 du rôle, Pas adm, 2006 V^o Procédure contentieuse, no 295

conditions d'existence de cette scission, à savoir la liaison matérielle n'existe plus. Les juges du fond pourraient ainsi retenir que la scission d'entreprise ait pris fin en 1988 et que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés concernant l'exercice 1996, dont ils sont saisis, aurait dû prendre en compte la fin de cette scission d'entreprise et par conséquent considérer que la cession de parts sociales dans la société par Monsieur ... en 1996 concernait un bien faisant partie de son patrimoine privé et non point un bien appartenant à l'actif net investi de la société ... Ce deuxième moyen paraît donc également sérieux.

Le fait qu'en 2001, un expert-comptable, apparemment mandaté par la demanderesse et son mari, ait adressé un courrier à l'administration des Contributions Directes expliquant que d'après son avis, la société ... aurait vendu des éléments d'exploitation essentiels à la société et qu'ainsi la scission d'entreprise entre ces deux sociétés aurait pris fin en 1996, ne paraît pas porter à conséquence en l'espèce, étant donné que l'expert comptable ne transmet qu'une information à l'administration qui doit ensuite procéder elle-même à la qualification des opérations effectués par les comptables, indépendamment des qualifications éventuellement avancées par l'expert comptable.

De même, il ne porte pas à conséquence en l'espèce que le même système d'imposition ait été appliqué depuis 1988 et que la demanderesse ne l'ait contesté qu'en 2001, étant donné que le fait de ne pas contester une décision durant un espace de temps déterminé n'enlève pas le droit au contribuable de la contester ultérieurement, dès lors qu'il agit endéans les délais légaux. En l'espèce, la demanderesse avait introduit une réclamation auprès du directeur en 2001. Dès lors qu'aucune décision du directeur n'est intervenue suite à cette réclamation, aucun délai pour introduire un recours contentieux auprès du tribunal administratif n'a commencé à courir, en vertu de l'article 8 (3) point 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Il suit de ce qui précède qu'au stade actuel du dossier et à défaut de tout autre moyen invoqué par le représentant de l'Etat, les moyens invoqués à l'encontre des bulletins déférés apparaissent comme suffisamment sérieux de sorte que les conditions légales pour l'octroi d'un sursis à exécution sont remplies.

Par ces motifs,

le soussigné juge du tribunal administratif, statuant contradictoirement, en audience publique, et en remplacement du président et des autres magistrats plus anciens en rang, tous légitimement empêchés ;

reçoit la demande en sursis à exécution en la forme ;

au fond, la déclare justifiée ;

partant dit qu'en attendant que le tribunal administratif se soit prononcé sur le mérite du recours introduit sous le numéro du rôle 24755 contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1996 émis le 22 février 2001 et le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996, émis en date du 26 avril 2001, il sera sursis à l'exécution desdits bulletins,

réserve les frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 septembre 2008 par Françoise Eberhard, juge du tribunal administratif, en présence du greffier de la Cour administrative Anne-Marie Wiltzius, greffier assumé.

Wiltzius

Eberhard